Tribunal administratif Numéro 35264 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 6 octobre 2014
1re chambre

Audience publique du 21 janvier 2015

Recours formé par
la société civile immobilière ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête inscrite sous le numéro 35264 du rôle et déposée le 6 octobre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société civile immobilière ..., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro E 4254, tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 5 septembre 2014 par le directeur de l'administration des Contributions en matière d'échange de renseignements ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 novembre 2014 ;

Vu l'ordonnance du président de la première chambre du tribunal administratif du 10 novembre 2014 ayant autorisé chacune des parties à produire un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 4 décembre 2014 par Maître Arsène KRONSHAGEN ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 19 décembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Camille VALENTIN, en remplacement de Maître Arsène KRONSHAGEN, et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 janvier 2015.

Par courrier du 5 septembre 2014, référencé sous le numéro 2014-464-S1 JT, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à la société civile immobilière ..., ci-après la « société ... » », de lui fournir des renseignements pour le 13 octobre 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 14 août 2014 de la part de l'autorité compétente française sur la base d'un côté, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1960, ainsi que par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3juin 2009 et les échanges de lettres y relatifs, ci-après désignée par « la Convention », le dernier avenant ayant été approuvé par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y

applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par « la loi du 31 mars 2010 » et, de l'autre côté, de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par « la directive 2011/16/UE ». Ladite décision est libellée comme suit:

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 14 août 2014 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958 ainsi que de la Directive 2011/16/UE, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 13 octobre 2014 au plus tard.*

Identité des personnes concernées par la demande :

- *…*
  Date et lieu de naissance : …
  Adresse connue : …

- *... S.C.I.*
  Adresse connue : …

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant.

Afin de clarifier la situation fiscale de Madame ..., les autorités fiscales françaises nécessitent des renseignements. Madame ... est associée à hauteur de 50% du capital dans la société ... ...qui elle détient un immeuble en France au …, F-…. D'après les autorités françaises, Madame ... aurait procédé à des apports de fonds au profit de la société ... ...Certains de ces mouvements bancaires su...tent des interrogations aux autorités françaises.

Par conséquent, je vous prie de bien vouloir me fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2012 :

- *Veuillez indiquer les noms des personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur le compte bancaire n° …. détenu par la société ... ...au sein de la banque ...;*

- *Veuillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert ce compte même si la date d'ouverture ne se situe pas dans la période visée ;*

- *Veuillez fournir davantage de renseignements concernant les transactions suivantes : virement créditeur de … EUR en date du 17 février 2011 et virement créditeur de … EUR en date du 4 mai 2011 et veuillez fournir les pièces bancaires permettant d'identifier l'émetteur des virements ;*

- *Veuillez fournir des renseignements sur l'entité dénommée « ...» et plus particulièrement sur les liens unissant cette entité à la société ... ...ou/et à Madame ....*

Après examen, la demande contient, à mon avis, toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'a tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 6 octobre 2014, la société ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du directeur du 5 septembre 2014.

Par ordonnance du 10 novembre 2014, les parties ont été autorisées à produire chacune un mémoire supplémentaire.

Etant donné que l'article 9 de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par « la loi du 29 mars 2013 », dispose que les demandes d'informations introduites par application de l'échange d'informations prévus à l'article 6 sont traitées suivant la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements, ci-après « la loi du 31 mars 2010 », et que l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 prévoit qu'un recours en annulation est prévu contre une décision portant injonction de fournir des renseignements, seul un recours en annulation a pu être introduit contre la décision déférée portant injonction de fournir des renseignements en matière fiscale.

La partie étatique soulève tout d'abord l'irrecevabilité du recours sous analyse au motif que la société demanderesse ne justifierait pas d'une lésion ou d'un intérêt personnel, direct, actuel et certain. Ainsi, elle rappelle que l'intérêt à agir impliquerait un lien personnel avec l'acte et une lésion individuelle par le fait de l'acte alors qu'en l'espèce, la décision directoriale litigieuse ne serait pas susceptible de causer à la société demanderesse un préjudice actuel, direct et certain, ce d'autant plus que les renseignements demandés ne seraient pas constitutifs de données secrètes ou confidentielles mais constitueraient de simples éléments et informations faisant partie des données, registres et livres sociétaires que la société serait obliger de tenir, conserver et de révéler sur demande aux autorités fiscales, ce tant dans le cadre international de l'échange de renseignements que dans le cadre interne de l'établissement de l'impôt luxembourgeois.

Dans son mémoire supplémentaire et face aux contestations de la société demanderesse, la partie étatique souligne encore que les arguments mis en avant par la société demanderesse auraient en substance trait à Madame ... et qu'il ressortirait des développements-mêmes de la société qu'elle fonderait son intérêt à agir personnel et direct sur un hypothétique intérêt à agir de Madame .... Or, dans la mesure où il s'agirait de deux personnes juridiques distinctes, les deux devraient justifier d'un intérêt notamment personnel et direct. En ce qui concerne encore les informations sollicitées, la partie étatique insiste sur le fait que le bureau d'imposition serait autorisé à s'adresser à une tierce personne pour requérir de celle-ci par mandement des informations indispensables dans le cadre de l'imposition d'un contribuable déterminé, que la personne tierce serait dans l'obligation légale de fournir ces informations, sauf exceptions limitativement énumérées par la loi, et que le bureau

d'imposition serait en droit de faire exécuter sa demande de renseignements par la fixation d'astreintes en cas de refus du tiers. Une des exceptions visées par la loi serait celle du secret bancaire qui ne serait toutefois pas concerné dans le cas d'espèce. La partie étatique fait encore valoir que le détenteur de renseignements devrait fournir les renseignements sollicités en vertu de la Convention et de la loi du 29 mars 2013 quel que soit son traitement fiscal en vertu de la loi luxembourgeoise.

Le tribunal relève tout d'abord qu'aux termes de l'article 6, paragraphe (1), de la loi du 31 mars 2010, un recours en annulation contre une décision du directeur portant injonction de fournir des renseignements demandés au détenteur de renseignements est ouvert « *à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné* ».

L'article 6, paragraphe (1), précité vise dès lors non pas exclusivement toute personne directement visée par une décision directoriale d'injonction, c'est-à-dire le contribuable faisant l'objet du contrôle ou de l'investigation, mais bien de manière plus générale et indistinctement tout tiers concerné par ladite décision.

Or, en l'espèce, la demande d'informations a non seulement été adressée à la société demanderesse qui est dès lors à considérer comme destinataire de l'acte administratif actuellement soumis au contrôle du tribunal, mais les renseignements sollicités concernent directement la société demanderesse en ce sens qu'ils portent, notamment, sur ses flux financiers et ses données bancaires.

Au vu de ce qui précède, le moyen d'irrecevabilité est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Le recours en annulation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, il est recevable.

Avant tout autre progrès en cause, le tribunal est amené à rappeler qu'il n'est pas tenu de suivre l'ordre dans lequel les moyens sont présentés par une partie demanderesse mais, dans l'intérêt de l'administration de la justice, sinon de la logique inhérente aux éléments de fait et de droit touchés par les moyens soulevés, peut les traiter suivant un ordre différent[1].

Dans le cadre de son recours, la société demanderesse invoque tout d'abord l'irrecevabilité de la décision directoriale pour défaut de base légale. En se référant à une jurisprudence de la Cour administrative, la société demanderesse souligne qu'il aurait incombé au directeur de fonder sa décision de donner suite à la demande des autorités françaises sur une base légale spécifique ou d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Or, la décision directoriale déférée indiquerait que la demande des autorités françaises aurait été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16/UE tout en faisant référence dans son « *concerne* » au fait que la demande de fournir des renseignements est basée sur la loi du 31 mars 2010. A cela s'ajouterait que dans le corps de la décision directoriale déférée, le directeur n'indiquerait aucune base légale pour fonder son injonction. La société demanderesse estime dès lors qu'il ne serait pas établi quelle base légale le directeur aurait choisie pour son injonction de fournir les renseignements sollicités.

[1] Trib. adm. 16 décembre 2004, n° 18075 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n° 387, et autres références y citée.

La partie étatique conclut au rejet de ce moyen en faisant en substance valoir que le directeur aurait fondé son injonction à la fois sur la Convention et la loi du 31 mars 2010, ainsi que sur la directive 2011/16/UE et la loi du 29 mars 2013.

En ce qui concerne le défaut de base légale alléguée par la société demanderesse, le tribunal est amené à relever qu'il ressort désormais d'une jurisprudence constante des juridictions administratives qu'au cas où la demande d'échange de renseignements provient d'une autorité d'un Etat membre de l'Union européenne, la décision directoriale peut valablement se baser tant sur la Convention de doubles impositions signée avec cet Etat membre que sur la directive 2011/16/UE et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit interne[2]. La Cour administrative a dans ce contexte également retenu que s'il est loisible aux autorités étrangères d'invoquer à la fois la directive 2011/16/UE et la Convention de doubles impositions applicable au cas d'espèce à l'appui d'une demande de renseignements, il incombe au directeur, en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis, de fonder sa décision de donner suite à cette demande et d'enjoindre à un détenteur de renseignements sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national ou d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Il incombe ainsi au directeur d'indiquer dans sa décision la base habilitante pour son injonction à un détenteur de renseignements de lui communiquer ces derniers, sinon, à défaut d'une telle indication dans la décision même, au juge administratif de déterminer les dispositions conventionnelles, communautaires et légales applicables le cas échéant[3].

Or, encore que la décision directoriale déférée ne mentionne certes pas dans son corps sur quelle base légale elle est fondée, il n'en demeure pas moins qu'elle indique que la demande des autorités françaises a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16/UE, de sorte qu'il y a lieu de déduire à partir de ce qui précède et du libellé de la décision directoriale déférée, qui renvoie expressément aux dispositions sur lesquelles la demande étrangère est basée, que le directeur a suivi les autorités françaises et fondé son injonction à la fois sur la Convention et la loi du 31 mars 2010, ainsi que sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013, tel que cela a également été confirmé par le délégué du gouvernement au cours de la procédure contentieuse.

Le moyen fondé sur un défaut de base légale doit donc être rejeté pour ne pas être fondé.

Dans son mémoire supplémentaire, la société ... fait encore valoir que si la décision directoriale déférée devait être fondée sur la Convention, alors il y aurait lieu de se référer à l'article 4 de la convention modèle OCDE selon lequel il y aurait lieu d'entendre par « *résident d'un Etat contractant* » toute personne qui en vertu de la législation de cet Etat serait assujettie à l'impôt dans cet Etat. Or, selon les dispositions fiscales du paragraphe 1bis de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* », les sociétés civiles, telle que la société demanderesse, seraient transparentes sur le plan fiscal et donc non soumises à la Convention, sauf si les associés de la société résidaient au Luxembourg. Or, aucun des associés de la société ... ne résiderait au Luxembourg et d'après l'article 156 de la loi sur l'impôt sur le revenu, ils n'y seraient pas imposables en tant que contribuables non-résidents. Par ailleurs, dans la mesure où Madame ... ne serait plus bénéficiaire économique de la société ... depuis

[2] Trib. adm. 20 octobre 2014, n° 34750 du rôle, Cour adm. 30 juillet 2014, n° 34699C du rôle.
[3] Cour adm. 8 janvier 2015, n° 35503C du rôle.

février 2012 et qu'elle ne serait ni résidente française, ni résidente luxembourgeoise, les autorités françaises auraient dû s'adresser aux Etats de résidence des bénéficiaires économiques de la société ... pour obtenir des renseignements quant à la société. Pour ce qui des renseignements sollicités au sujet de Madame ..., la société demanderesse est d'avis que les autorités françaises aurait dû faire application de leur propre convention fiscale avec l'Etat de résidence de cette dernière, à savoir le Royaume-Uni ou l'Etat de résidence des bénéficiaires économiques de la société .... La société demanderesse fait encore valoir qu'en ce qui concerne Madame ..., ni l'impôt sur le revenu, ni l'impôt sur la fortune ne seraient perçus sur le territoire luxembourgeois et que la société ... quant à elle n'aurait pas reçu, en sa qualité d'établissement stable au Luxembourg, de bulletin sur l'impôt commercial communal, de sorte que la directive 2011/16/UE ne saurait trouver à s'appliquer au cas d'espèce.

Pour ce qui est de l'applicabilité de la Convention et de la directive 2011/16/UE au cas d'imposition visé, le tribunal se doit de relever que la demande étrangère, indépendamment de sa pertinence et de son bien-fondé, a pour but d'éclairer la situation fiscale de Madame ... notamment par rapport à la France, de sorte à se situer nécessairement dans le cadre de la Convention et de la directive. Cela ne signifie toutefois pas que Madame ... a nécessairement sa résidence fiscale en France, la question de la résidence fiscale relevant d'ailleurs du fond du dossier en France et devant le cas échéant être soulevée et tranchée dans le cadre de la procédure en France, mais il n'appartient en tout état de cause pas au juge luxembourgeois de la trancher.

Le même constat s'impose en ce qui concerne la question du traitement fiscal auquel est soumise la société ... selon le droit interne luxembourgeois. En effet, la société ... s'est vue adresser la décision directoriale déférée en sa qualité de personne morale supposée être détentrice des renseignements sollicités à travers la demande étrangère, de sorte que le traitement fiscal de la société, et *a fortiori* son imposabilité ou non selon le droit luxembourgeois, n'est pas relevant dans le cadre du présent litige ayant trait à une demande d'informations émanant des autorités françaises mais relève du fond du dossier en France. En effet, en sa qualité de détentrice des renseignements sollicités et conformément à l'article 3 (2) de la loi du 31 mars 2010 précité auquel renvoie également la loi du 29 mars 2013 en son article 9, la société ... est « *obligée de fournir* [les renseignements qui sont demandés pour l'application de l'échange renseignements tel que prévu par les Conventions visées par l'article 1er] *endéans le délai d'un mis à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés* ». Le tribunal est donc amené à relever, à l'instar de la partie étatique, que cet article ne comporte aucune limitation quant au régime d'imposition du détenteur de renseignements d'un Etat membre requis par référence au droit interne d'un tel Etat membre.

Le moyen fondé sur une non-applicabilité au cas d'espèce de la Convention et de la directive est dès lors également à écarter pour ne pas être fondé.

Quant au fond, la société demanderesse sollicite tout d'abord l'annulation de la décision directoriale sous analyse pour autant qu'elle a trait à des informations concernant l'année d'imposition 2010. En effet, en visant la période allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010, la demande de renseignements violerait le principe de non-rétroactivité des lois, tel qu'imposé à travers l'article 9 de la loi du 29 mars 2013. A cela s'ajouterait que selon les dispositions de l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013, les autorités luxembourgeoises pourraient refuser de communiquer des renseignements bancaires lorsqu'ils auraient trait aux périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transcription de ces

informations aurait pu être refusée sur base de l'article 4 du règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs. Il y aurait dès lors lieu d'appliquer l'article 178bis de la loi générale sur les impôts (*Abgabenordnung,* en abrégé « *AO* ») qui interdirait à l'administration fiscale luxembourgeoise de demander des renseignements à un établissement de crédit concernant leurs clients pour les besoins de l'application des impôts directs luxembourgeois.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen.

L'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 dispose que « *nonobstant le paragraphe (2), l'autorité requise luxembourgeoise peut refuser de transmettre des informations demandées lorsque celles-ci portent sur des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011 et que la transmission de ces informations aurait pu être refusée sur la base de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs, si elle avait été demandée avant le 11 mars 2011* ».

Or, la loi du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs disposait dans l'alinéa 3 de son article unique que « *Les renseignements destinés aux administrations fiscales de ces Etats sont recueillis dans les mêmes conditions que les renseignements similaires destinés à l´administration des contributions directes* ». Le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l´assistance administrative internationale en matière d´impôts directs, pris en exécution de cette loi, disposait dans son article 4 comme suit :

« *Aux autorités compétentes des Etats membres de la Communauté économique européenne qui en font la demande après avoir épuisé leurs propres sources habituelles d ´information, l´administration des contributions directes est autorisée à communiquer, à charge de réciprocité, après avoir le cas échéant procédé aux mesures d´instruction appropriées, toutes les informations qui leur seront nécessaires dans un cas précis pour établir correctement les impôts directs et qui seront recueillies dans les mêmes conditions que les informations similaires destinées à l´administration des contributions directes.*
En particulier, ladite administration n´est pas tenue d´effectuer des recherches ou de transmettre des informations, lorsque la législation ou la pratique administrative du Grand-Duché de Luxembourg ne l´autorisent ni à effectuer ces recherches, ni à recueillir ou à utiliser ces informations pour l´application de la législation nationale ».

Or, la Cour administrative a encore eu récemment l'occasion de retenir dans un arrêt du 11 décembre 2014 qu'il découlerait clairement de ces dispositions légales et réglementaires certes déjà abrogées, mais auxquelles l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 renvoie pour des périodes d'imposition antérieures au 1er janvier 2011, que les normes à prendre en considération afin de déterminer si un échange de renseignements aurait pu être refusé si la transmission avait été demandée avant le 11 mars 2011 pour des renseignements portant sur une période antérieure au 1er janvier 2011 se limitent exclusivement au droit interne luxembourgeois applicable dans le cadre de l'application des impôts directs luxembourgeois administrés par l'administration des Contributions directes, mais ne visent point les conventions de double imposition conclues par le Luxembourg.

La Cour en a conclu que cette limitation est conforme à la directive 2011/16 qui, tout comme déjà la directive 77/799/CEE du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes

sur les primes d'assurance, prend en compte, dans son article 17, paragraphe 2, la seule législation interne d'un Etat membre pour les besoins de l'administration de ses propres impôts comme critère afin de vérifier si un Etat membre peut refuser de faire droit à une demande au motif que de « *telles enquêtes ou la collecte des informations en question aux propres fins de cet État membre serait contraire à sa législation* », les conventions de double imposition, prévoyant éventuellement des engagements mutuels plus étendus, étant seulement envisagées par l'article 1er, paragraphe 3, de la directive 2011/16 en tant qu'« *autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* » pouvant valablement prévoir une coopération administrative plus étendue.

Or, le § 178*bis* de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 porterait interdiction à l'administration des Contributions directes de recueillir auprès des établissements de crédit des renseignements concernant leurs clients pour les besoins de l'application des impôts directs luxembourgeois, de manière que, sous l'égide de la loi et du règlement grand-ducal susvisés du 15 mars 1979, un échange de renseignements bancaires sollicités par rapport à l'année 2010 aurait dû être refusé par le Luxembourg au motif que la collecte des renseignements sollicités n'était pas conforme à la législation luxembourgeoise[4]. Le tribunal est toutefois amené à relever que si la collecte, auprès d'établissements de crédit, de renseignements portant sur l'année 2010 aurait dès lors certes été illégale par application des règles auxquelles l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 renvoie et que cet article doit être interprété en ce sens qu'il interdit de faire droit à une demande d'échange de renseignements, soumise certes après l'entrée en vigueur de la loi du 29 mars 2013, mais portant sur des renseignements à obtenir de la part d'établissements de crédit établis au Luxembourg pour une période antérieure au 1er janvier 2011, il n'en demeure pas moins qu'en l'espèce les renseignements portant sur l'année 2010 ont été sollicités non pas auprès d'un établissement de crédit mais auprès d'une société civile immobilière, de sorte que l'article 19 (3) de la loi du 29 mars 2013 ne saurait trouver application en l'espèce.

Par voie de conséquence, la décision directoriale déférée est conforme à l'article 19 de la loi du 29 mars 2013 dans la mesure où elle a enjoint à la société ... de fournir les renseignements sollicités pour l'année d'imposition 2010.

La société demanderesse sollicite finalement l'annulation de la décision directoriale déférée au motif que la demande d'échange de renseignements étrangère serait dénuée de toute pertinence.

Ainsi, elle réitère que d'après les pièces probantes versées au dossier, Madame ... ne serait pas une résidente française et qu'elle ne saurait dès lors être imposable au regard de l'impôt français.

Par ailleurs, dans la mesure où la société demanderesse ne serait soumise à aucun impôt en France, les autorités françaises ne justifieraient pas que les informations sollicitées seraient vraisemblablement pertinentes au regard des dispositions de l'article 10 de la loi du 29 mars 2013 alors qu'il ne pourrait exister aucune perte d'impôt ou de taxe dans leur chef.

La société demanderesse fait encore valoir que la demande d'échange de renseignements serait constitutive d'une pêche aux renseignements alors que les renseignements demandés ne seraient pas vraisemblablement pertinents pour permettre à l'Etat requérant de résoudre le cas d'imposition en cause, la demanderesse soulignant à cet

[4] Cour adm. 13 février 2014, n° 33792C du rôle et Cour adm. 11 décembre 2014, n° 35375C du rôle.

égard que la situation fiscale de Madame ..., respectivement de la société elle-même ne nécessiteraient aucune clarification fiscale au vu des documents clairs et précis soumis au tribunal qui attesteraient que toutes deux ne satisferaient pas aux conditions relatives à la notion de domicile fiscal et qu'elles ne pourraient dès lors être considérées comme passibles de l'impôt français. Il n'existerait par ailleurs aucun lien probable entre un cas d'imposition et les renseignements sollicités. A cela s'ajouterait que la demande de renseignements étrangères aurait trait à d'autres personnes non concernées par la procédure de contrôle, notamment à travers la demande relative aux transactions listées au 3e et au 4e tiret en page 2 de la demande, ce qui attesterait que les autorités françaises vont à la pêche aux renseignements. La société demanderesse estime donc que les autorités françaises seraient restées en défaut de rapporter la finalité fiscale des informations demandées au sens de l'article 20 (2) b) de la loi du 29 mars 2013.

En ce qui concerne la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités, il y a lieu de rappeler qu'aux termes de l'article 22, paragraphe 1, de la Convention précitée, « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la* […] *Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* ».

Il échet de relever qu'en ce qui concerne le rôle du tribunal en la matière, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle à la base de la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant[5]. Ce contrôle doit se faire dans l'Etat requis, alors qu'il appartient de vérifier si les conditions pour un échange de renseignements sont bien remplies, et notamment si l'Etat requérant a suffi à son obligation d'établir la pertinence vraisemblable de l'information sollicitée dans le cadre de la demande de renseignements.

Il suit des considérations qui précèdent que le rôle du juge administratif, en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, est limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire s'il existe un lien probable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, tel que relevé ci-

[5] Trib. adm. 6 février 2012, n° 29592 du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu

avant, il n'appartient pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante.

Il s'ensuit que les intéressés ne sauraient être admis à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette faculté imposerait en effet au tribunal de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère. Or, ce débat doit être porté par le demandeur devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

La limitation du rôle du juge administratif en la présente matière, tel que défini ci-avant, est encore en phase avec l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat dans son avis complémentaire du 2 février 2010, n°6072-6, par rapport à l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 précitée. En effet, le Conseil d'Etat retient que « *Le rôle des administrations fiscales se cantonne à examiner si la demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente de l'Etat requérant satisfait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par les conventions en cause. La décision portant injonction de fournir les renseignements par l'Etat requérant, ne constitue donc pas une décision de fond, ce qui exclut encore l'application de la procédure administrative non contentieuse. Il en va de même a fortiori du recours juridictionnel contre une telle décision, qui ne consiste que dans un recours en annulation. Le juge administratif ne dispose en effet d'aucun pouvoir d'appréciation du bien-fondé des motifs à la base de la demande de l'autorité étrangère* ».

Les dispositions figurant à l'article 22, paragraphe 1, de la Convention ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants : « *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

Il s'ensuit qu'une demande d'échange de renseignements émanant des autorités compétentes françaises est *a priori* conforme au commun accord des parties contractantes si elle décrit l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous

laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis et le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

En l'espèce, seule la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par rapport au cas d'imposition concerné est litigieuse, de sorte que l'analyse du tribunal se limitera à l'interprétation de cette notion.

A cet égard, force est au tribunal de constater de prime abord que les obligations des autorités luxembourgeoises dans le cadre du système d'échange d'informations sur demande tel qu'il est organisé par la directive 2011/16/UE sont fixées à l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 qui a la teneur suivante : « *A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1er, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives* ».

Afin de circonscrire le contenu du contexte factuel dans le cadre duquel sont sollicitées sur base de la loi du 29 mars 2013 précitée les informations de la part des autorités de l'Etat requis, et qui doit être communiqué par l'autorité requérante à l'autorité requise, le tribunal est amené à se référer par ailleurs au considérant n°9 du préambule de la directive 2011/16/UE qui définit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : « *Il importe que les Etats membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre Etat membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la « pertinence vraisemblable » vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les Etats membres ne sont pas libres d'effectuer des « recherches tous azimuts » ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez souplement pour ne pas faire obstacle à un échange de renseignements effectif* »[6].

En outre, le tribunal est amené à constater qu'à travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'Avenant signé le 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* »[7], de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après dénommé le « *Modèle de convention* », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de double imposition ratifiée par eux, ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006 dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

---

[6] Trib. adm. 20 octobre 2014, n° 34750 du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu

[7] Voir Projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. Parl. 6072, commentaire des articles, p. 27.

Il appartient dès lors au tribunal de vérifier si l'évolution du standard international par rapport à cette notion, tel qu'entériné par la mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012, respecte les confins des engagements mutuels correspondant à la volonté commune des Etats signataires[8].

A cet égard, le tribunal est amené à conclure que cette analyse doit nécessairement se faire sur base du fait que les échanges de lettres afférentes à la Convention, entérinée par le législateur à travers la loi du 31 mars 2010, indiquent que « *La référence aux renseignements « vraisemblablement pertinents » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible* (…) ».

S'il est exact que les explications contenues aux paragraphes 5, 5.1, 5.2 et 5.3 de la mise à jour de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant du 17 juillet 2012 par rapport aux renseignements qui sont susceptibles d'être échangés ainsi que les exemples cités au paragraphe 8 de la mise à jour précitée, élargissent qualitativement la notion de « *pertinence vraisemblable* », ces éclaircissements ne sont néanmoins pas contraires à la volonté consignée par le Luxembourg et la France en 2009. En effet, en admettant que la référence aux renseignements « *vraisemblablement pertinents* » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, les parties contractantes ont eu l'intention de ne pas prévoir de limites quant aux informations échangeables dans la mesure où elles sont susceptibles d'éclairer le cas d'imposition visé, la seule limite étant la « *pêche aux renseignements* ».

Par voie de conséquence, le tribunal est amené à conclure que le seul critère à prendre en compte est celui de savoir si les renseignements sont susceptibles de se révéler pertinents dans le cadre du solutionnement du cas d'imposition dans l'Etat requérant[9].

La seule circonstance qu'un renseignement dévoile, le cas échéant, l'identité de personnes tierces par rapport à la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête sous-jacente à la demande d'échange de renseignements dans l'Etat requérant, n'est pas une raison suffisante pour dénier à cette information le caractère de « *vraisemblablement pertinent* », sous réserve qu'il existe un lien entre cette information et le cas d'imposition dont il s'agit, une telle hypothèse étant d'ailleurs expressément prévue au paragraphe 8, notamment en son alinéa g), du commentaire se rapportant à la mise à jour de l'article 26 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE du 17 juillet 2012.

Au contraire, le fait de dévoiler l'identité de personnes physiques ou morales à travers la transmission des renseignements demandés permettra, le cas échéant, à l'Etat requérant de poursuivre son enquête[10].

En d'autres termes, la demande d'échange de renseignements n'est à qualifier de « *pêche aux renseignements* » que si elle porte sur des informations qui sont manifestement étrangères au cas d'imposition visé, en ce sens qu'aucun lien juridique ou factuel n'existe entre le cas d'imposition visé, respectivement le contribuable visé, et l'information sollicitée,

---

[8] Cour adm. 2 mai 2013, n° 32185 C du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu
[9] Trib. adm 6 novembre 2014, n° 34741 du rôle et Trib. adm. 3décembre 2014, n° 35280 du rôle.
[10] Trib. adm. 6 novembre 2014, n°34741 du rôle.

de sorte qu'« *il est peu probable* [que les renseignements demandés] *aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours* »[11].

En l'espèce, pour ce qui est tout d'abord de la prétendue non-imposabilité en France de Madame ... en sa qualité de résidente britannique, respectivement de la transparence fiscale de la société ... suivant le droit interne luxembourgeois, tels qu'invoqués par la société demanderesse pour dénier toute pertinence vraisemblable aux renseignements sollicités, le tribunal rappelle que les contestations émises en l'espèce par rapport à la résidence fiscale de Madame ... doivent s'analyser en une question devant être résolue dans le cadre d'un éventuel recours au fond dans l'Etat requérant, cette question étant étrangère au litige actuellement soumis aux autorités luxembourgeoises. Pour ce qui est du traitement fiscal de la société ..., le tribunal est encore une fois amené à rappeler que ce dernier est inopérante dans le cadre du présent litige dans la mesure où ladite société s'est vue adresser la décision directoriale déférée en sa qualité de personne morale supposée être détentrice des renseignements sollicités par les autorités françaises et, en tant que telle, étant obligée de transmettre les informations sollicitées pour autant qu'elle en a connaissance et dans la mesure où ces informations paraissent être vraisemblablement pertinentes.

A cet égard, le tribunal est amené à constater que la demande française expose qu'un contrôle fiscal est en cours en France à l'encontre de Madame ... en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital, ladite demande indiquant encore que le contribuable serait présumé « *avoir dissimulé des faits, transactions, revenus, produits et autres éléments* ». Ladite demande précise encore que « *le contribuable a présenté une déclaration fiscale* ». Il y est encore expliqué que « *Mme ... détient la moitié du capital de la ... ..., actuellement vérifiée par les services fiscaux français. En effet, la ... ... est une société de droit luxembourgeois soumise à des obligations fiscales en France car elle y détient un immeuble* », les autorités françaises indiquant encore que « *le contrôle de cette société a permis de constater que Mme ... détient un compte courant dans la société, dont l'évolution est le suivant (voir bilans de la société en pièce jointe) : - au 31/12/2010 : … €, - au 31/12/2011 : … €, - au 31/12/2012 : … €* » et que « *l'examen du compte bancaire de la ... obtenu en cours de contrôle a fait apparaître que Mme ... a procédé à des apports de fonds au profit de la société, au titre des années 2011 et 2012 (voir pièce jointe)* ». Les autorités françaises auraient ainsi découvert que « *deux mouvements bancaires, intitulés « Virement ...» et correspondant d'après les bilans à des apports de Mme ... (le 17/02/2011 pour … € ; le 04/05/2011 pour … €) su...tent des interrogations* » étant donné que, d'une part « *Mme ... n'a jamais déclaré au cours de son contrôle avoir des intérêts dans une entité ainsi dénommée* », que de deuxième part, « *l'étude des comptes bancaires qu'elle a fournis permet de constater que ces fonds ne proviennent pas de ses comptes bancaires* » et, que de troisième part, « *le conseil, au cours du contrôle, a de son côté affirmé que les versements « FINANCEMENT ...» constituaient bien des apports en compte courant de la part de Mme ...* ».

Force est dès lors de constater que, d'un côté, Madame ... a un lien direct avec la société ... dont elle a été la bénéficiaire économique jusqu'en février 2012 et donc au cours des années d'imposition litigieuses. De l'autre côté, les questions posées par l'injonction déférée ont trait aux flux financiers sur un compte courant détenu par Madame ... au sein de la société ..., et plus particulièrement à deux mouvements bancaires de février et mai 2011 intitulés « *Virement ...*» qui correspondraient à des apports en compte courant opérés par Madame ... au profit de la société ..., de sorte à ne pas être étrangères au cas d'imposition visé consistant en effet à déterminer si Madame ... n'avait pas perçu aux cours des années

[11] idem

d'imposition concernées des revenus non déclarés mais imposables en France. Il se dégage partant de ce qui précède que les demandes tendant à obtenir des renseignements concernant les deux mouvements bancaires précités, ainsi que des renseignements sur l'entité ...et plus particulièrement sur les liens unissant cette entité à la société demanderesse ou/et à Madame ... ne sont pas à qualifier de pêche aux renseignements dans le cadre du cas d'imposition visé.

Toutefois en ce qui concerne la demande visant à « *indiquer les noms des personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur le compte bancaire n° .. détenu par la société ... ...au sein de la banque ...*» et à « *fournir le nom de la (des) personnes ayant ouvert ce compte même si la date d'ouverture ne se situe pas dans la période visée* », force est au tribunal de constater que l'objet des demandes ainsi formulées dépasse celui décrit comme faisant l'objet de la procédure d'imposition de Madame ... en France, en ce que les demandes ainsi libellées sont susceptibles de viser des personnes autres que celle visée par la procédure d'imposition française, à savoir Madame ..., et qu'il n'est pas établi dans quelle mesure ces informations seraient pertinentes dans le cas d'imposition visé. Il y a dès lors lieu de limiter la demande de renseignements en ce sens. Partant, dans le cadre de son pouvoir limité en la matière du contentieux de l'annulation, il y a lieu d'annuler la décision déférée en ce qu'elle enjoint à la société demanderesse de « *fournir les noms des personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur le compte bancaire n° ...*» et de « *fournir le nom de la (des) personnes ayant ouvert ce compte même si la date d'ouverture ne se situe pas dans la période visée* ».

Finalement, la société demanderesse sollicite encore à travers son mémoire supplémentaire l'annulation de la décision directoriale déférée au motif qu'il ne serait pas établi que l'Etat requérant aurait exploité les sources habituelles d'information auxquelles il peut avoir recours pour obtenir les informations demandées. En effet, comme la société ... serait fiscalement transparente, les autorités françaises auraient dû s'adresser aux Etats de résidence des bénéficiaires économiques de la société. Or, les autorités françaises resteraient en défaut de prouver qu'elles auraient pris contact, pour ce qui est des bénéficiaires économiques des sociétés ... et ...avec les Etats de résidence de ces dernières. A cela s'ajouterait que les affaires fiscales devant être prétendument élucidées par les autorités françaises pour ce qui est de Madame ... et de la société ...ne sauraient concerner la société ....

Force est à cet égard de relever que la demande de renseignements de l'autorité française du 14 août 2014 contient de manière claire et non équivoque la déclaration selon laquelle « *Je confirme avoir épuisé toutes les sources habituelles de renseignements que j'aurais pu utiliser dans les circonstances pour obtenir les renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête* ». Cette déclaration faite par un fonctionnaire assermenté et faisant pour cette raison foi jusqu'à preuve du contraire est par ailleurs corroborée par les explications précises de l'autorité compétente quant à la description des résultats concrets du contrôle en cours. En outre, l'Etat requérant n'est pas tenu de préciser les démarches déjà accomplies en droit interne, de sorte qu'en l'espèce, l'autorité française n'a pas été obligée d'expliquer davantage les détails des mesures administratives déployées pour obtenir les renseignements litigieux[12] et que le moyen fondé sur une absence d'épuisement des sources habituelles d'information doit être écarté pour ne pas être fondé.

La société demanderesse sollicite encore l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.000.- euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de

[12] Trib. adm. 3 décembre 2014, n° 35280 du rôle, Cour adm. 12 juillet 2012, n° 30644C du rôle.

procédure devant les juridictions administratives. Toutefois, les conditions d'application et notamment l'établissement du caractère d'iniquité résultant du fait de laisser les frais non répétibles à charge de la partie demanderesse n'ont pas été rapportées à suffisance comme étant remplies en l'espèce, de sorte qu'il y a lieu de rejeter la demande.

Au vu de l'issu du litige, il y a lieu de partager les frais et d'imputer la moitié à chacune des parties.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié, partant annule la décision du directeur des Contributions directes du 5 septembre 2014 en ce qu'elle enjoint à la société ... de « *indiquer les noms des personnes étant autorisées à effectuer des opérations sur le compte bancaire n° ...détenu par la société ... ...au sein de la banque ...*» et à « *fournir le nom de la (des) personnes ayant ouvert ce compte même si la date d'ouverture ne se situe pas dans la période visée* » et rejette le recours pour le surplus ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne chacune des parties à la moitié des frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 21 janvier 2015 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 22/1/2015
Le Greffier du Tribunal administratif